

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAOLITTO Liberato - Presidente

Dott. BALSAMO Milena - Consigliere

Dott. LO SARDO Giuseppe - Consigliere

Dott. MONDINI Antonio - rel. Consigliere

Dott. PENTA Andrea - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 18199/2021 R.G. proposto da:

(OMISSIS), (E ALTRI OMISSIS)

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE LODI, elettivamente domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso lo studio dell'avvocato AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO. ((OMISSIS)) che li rappresenta e difende;

- controricorrenti -

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. MILANO n. 3189/2020 depositata il 28/12/2020.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 10/01/2023 dal Consigliere ANTONIO MONDINI.

Uditi i difensori della parte ricorrente, Avv. BOCCALATTE GIANLUCA, e della parte resistente Avv. ROCCHITTA GIAMMARIO.

Udito il Pubblico Ministero nella persona della Dottoressa SOLDI ANNA MARIA che ha concluso per il rigetto del ricorso.

FATTI DELLA CAUSA

1. Con atto notarile del 20 aprile 2016, (OMISSIS) ha donato azioni della società di diritto lussemburghese " (OMISSIS) s.a." in favore di due figli e di tre nipoti.

Le donazioni sono state ritenute esenti da imposta ai sensi del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, comma 4 ter.

L'Agenzia delle Entrate ha emesso avvisi di liquidazione dell'imposta di donazione sul rilievo che non ricorrevano i presupposti richiesti dal suddetto articolo per la fruizione dell'esenzione.

Avverso gli avvisi donante e donatari hanno proposto ricorsi davanti alla CTP di Lodi. I ricorsi, riuniti, sono stati accolti.

Con la sentenza in epigrafe, la CTR della Lombardia ha ribaltato la decisione di primo grado ritenendo l'esenzione fruibile anche in rapporto al trasferimento di azioni di societa' non residenti nel territorio dello Stato ma solo al ricorrere della duplice condizione - pacificamente non integrata nel caso di specie - che le azioni donate consentano il controllo della societa' e che i donatari abbiano reso la dichiarazione di impegno a mantenere le azioni acquisite per i cinque anni successivi al trasferimento.

2. Per la cassazione della sentenza della CTR i contribuenti hanno proposto ricorso sulla base di un motivo con cui lamentano "violazione o falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3 comma 4 ter, e dell'articolo 12 preleggi, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3". I ricorrenti sostengono la tesi per cui dalla interpretazione letterale e teleologica del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, comma 4 ter, emergerebbe che l'esenzione spetta per le donazioni di partecipazioni di societa' non residenti pure in assenza delle condizioni previste, invece, dalla seconda e dalla terza proposizione del medesimo articolo, per il trasferimento di azioni di societa' residenti.

3. l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

4. La Procura Generale ha chiesto rigettarsi il ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Il Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, comma 4-ter, stabilisce che: "I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768 bis e ss. c.c. a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 73, comma 1, lettera a) il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali e' acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359 c.c., comma 1, n. 1). Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attivita' d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso".

2. Va preliminarmente chiarita la questione della applicabilita' della norma a societa' non residenti.

La questione nasce dal fatto che il secondo periodo della disposizione in commento, tramite il richiamo al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 73, comma 1, lettera a) fa esclusivamente riferimento alle s.p.a., alle s.a.p.a., alle s.r.l., alle societa' cooperative e alle societa' di mutua assicurazione "residenti nel territorio dello Stato". La disposizione sembra quindi escludere le partecipazioni in societa' diverse da quelle indicate, in particolare, per quanto interessa, le partecipazioni in societa' non residenti.

3. La disposizione esentativa e' stata introdotta, come evidenziato in dottrina, al fine di agevolare il passaggio generazionale dell'azienda preservandone efficienza, funzionalita' ed unitarieta'. L'Amministrazione, in vari documenti di prassi (risposte ad interpello n. 37 e 38 del 7 febbraio 2020; n. 231 del 12 luglio 2019; n. 257 del 17 luglio 2019; circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, paragrafo n. 5.3.), a sua volta, ha osservato che "con la richiamata disposizione, il legislatore ha inteso favorire il passaggio generazionale delle aziende di famiglia, a condizione, tuttavia, che i beneficiari del trasferimento proseguano l'attivita' d'impresa o mantengano il controllo della societa', per un periodo non inferiore

a cinque anni dalla data del trasferimento".

Definitivamente, questa Corte ha chiarito che "il beneficio fiscale in esame realizza nell'ordinamento interno l'oggetto della raccomandazione n. 94/1069 del 7 dicembre 1994, con la quale la Commissione Europea richiedeva ai singoli Stati membri di adottare misure idonee a facilitare il passaggio generazionale delle piccole e medie imprese, al fine di assicurarne la sopravvivenza e di salvaguardarne i livelli occupazionali, considerando: - "che uno degli ostacoli al buon esito della successione e' costituito dalla difficolta' per i successori di finanziare il compenso per gli altri coeredi e che alcuni strumenti di finanziamento adeguati

dovrebbero essere disponibili in tutti gli Stati membri"; - "che uno dei principali ostacoli al buon esito della successione familiare e' costituito dal correlativo onere fiscale"; - "che il pagamento delle imposte di successione o di donazione rischia di mettere in pericolo l'equilibrio finanziario dell'impresa e quindi la sua sopravvivenza" (Cass. n. 32823 del 19 dicembre 2018; v. anche, Cass. 7429/2021).

3.1. Quanto sopra premesso si osserva:

3.1.1. l'estraneita' al beneficio dei trasferimenti diretti o indiretti (ossia tramite cessioni di azioni) di aziende situate all'estero, e' stato detto, parrebbe "riflettere il disinteresse dell'ordinamento italiano per le sorti di aziende situate al di fuori del suo territorio, ancorche' controllate da soggetti residenti in Italia";

3.1.2. occorre tuttavia precisare che tale disinteresse non puo' in realta' riguardare aziende e societa' con sede in altri Paesi dell'Unione Europea giacche', se cosi' fosse, l'inapplicabilita' ad esse della esenzione verrebbe a contrastare con la liberta' di stabilimento di iniziative economiche nel territorio dell'Unione, assicurata dall'articolo 49 TFUE gia' articolo 43 del Trattato CE giacche' i residenti in Italia, che esercitano direttamente o indirettamente - cioe' mediante societa' controllate - attivita' di impresa nel territorio di un altro Stato membro verrebbero a trovarsi in una posizione peggiore rispetto a quella dei residenti che esercitano detta attivita' in Italia. Pertanto l'espressione "non residenti nel territorio dello Stato" deve essere letta - in coerenza, del resto, col fatto che la legge esentativa trae origine dalla sollecitazione della sopra ricordata raccomandazione della Commissione Europea -, come in realta' dicente "non residenti nel territorio dello Stato ne' nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione Europea";

3.1.2. alla luce di quanto precede e considerato che la societa' " (OMISSIS) s.a." e' residente nell'Unione (in Lussemburgo), e' corretta l'affermazione di fondo della CTR secondo cui l'esenzione e' applicabile alla societa' sebbene essa non sia residente in Italia.

4. Per quanto concerne specificamente il tema posto dal motivo di ricorso, la sentenza e' conforme a diritto: l'esenzione non puo' essere riconosciuta dato che le azioni donate non consentono il controllo della societa' (ne' i donatari hanno reso la dichiarazione di impegno a mantenere le azioni acquisite per i cinque anni successivi al trasferimento).

4.1. La tesi dei ricorrenti secondo cui per le societa' estere ogni trasferimento di azioni, anche in misura tale da non consentire il controllo della societa' e' indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione di impegno da parte degli aventi causa a mantenere il controllo per il previsto quinquennio, sarebbe esentato e' insostenibile per piu' ragioni.

4.1.1. In primo luogo perche' in contrasto con la ratio della legge: il termine "trasferimenti" - che, merita sottolineare, e' usato nella prima parte della disposizione - non puo' considerarsi come riferito ai trasferimenti di titoli partecipativi in misura che non consenta il controllo della societa'.

Come questa Corte ha evidenziato infatti "la cessione contestuale del disponente di piu' quote societarie, per usufruire dell'esenzione, deve consentire che sia realizzato l'effettivo passaggio generazionale dell'impresa conservandone l'unitarieta' e la funzionalita' mediante il totale trasferimento del controllo di diritto dai disponenti ai discendenti" (Cass.7429/2021 cit.). Solo mediante la detenzione del controllo e' possibile influire sulle decisioni relative alla, conservazione dell'azienda e alla gestione dell'impresa. Ipotizzando di neutralizzare questa condizione l'esenzione varrebbe anche in favore di chi si troverebbe solo a concorrere ai risultati economici della gestione aziendale;

4.1.2. In secondo luogo, come osservato in dottrina, perche' riconoscere l'agevolazione alle partecipazioni in societa' non residenti nel territorio dello Stato in modo incondizionato "definirebbe per queste partecipazioni un regime piu' favorevole di quello valevole per le partecipazioni in societa' residenti" nel territorio dello Stato. Tale regime di maggior favore sarebbe privo di logica dal punto di vista interno rispetto ai principi di ragionevolezza e di capacita' contributiva (articolo 3 e 52 Cost.) e dal punto di vista unionale rispetto al gia' ricordato principio di liberta' di stabilimento.

4.1.3. Deve quindi concludersi che l'esenzione di cui al Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, comma 4-ter valevole anche per le partecipazioni di societa' non residenti in Italia se comunque residenti nell'Unione, e' subordinata alle stesse condizioni richieste dal medesimo articolo con riferimento alle partecipazioni in societa' residenti in Italia ossia a cio' che con la donazione sia integrato o mantenuto il

controllo di diritto sulla societa' partecipata in capo agli aventi causa e che questi si impegnino a mantenere il controllo societario, per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, con apposita dichiarazione contestuale alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione.

5. In considerazione di quanto detto, il ricorso deve essere rigettato.

6. Le spese sono compensate data la novita' della questione.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso;

compensa le spese;

ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1 - bis se dovuto.